

Audience publique du 18 janvier 2012

Recours formé par
Monsieur ... et consort, ...
contre deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
et contre des bulletins d'impôts
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 27906 du rôle et déposée 11 février 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Luc Schaus, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., les deux demeurant ensemble à L-..., tendant en ordre principal à la réformation, d'une part, de la décision du directeur de l'administration des contributions directes du 7 janvier 2011 rendue en matière gracieuse « *en accueillant la demande en réduction de l'impôt relatif au « revenu net divers » de Luf ...* », et, d'autre part, du bulletin d'impôt de l'année fiscale 2004 et de la décision du directeur 10 novembre 2009 rendue sur réclamation « *en accueillant la demande en suppression [du] « revenu net provenant de capitaux mobiliers »* », et, subsidiairement, à la réformation du bulletin de l'impôt de l'année 2004 et de la décision du directeur du 10 novembre 2010 sur réclamation « *en accueillant la demande en suppression « revenu net provenant de capitaux mobiliers »* » et « *en accueillant la demande en compensation (déduction) de l'impôt déjà payé pour l'année 2000 au titre de « revenus nets divers »* », et, en ordre subsidiaire, à l'annulation des mêmes décisions ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mai 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Jean-Luc Schaus au greffe du tribunal administratif en date du 9 juin 2011 pour le compte des demandeurs ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions et le bulletin critiqués ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Luc Schaus et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 novembre 2011 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 28 novembre 2011 par lequel le tribunal a prononcé la rupture du délibéré ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Jean-Luc Schaus et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 14 décembre 2011.

Suivant compromis de vente signé le 23 mai 2000, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ainsi que leurs enfants, Monsieur ... et Mademoiselle ..., ci-après désignés par « les consorts ... », cédèrent un terrain sis à ..., inscrit au cadastre de la Ville de Luxembourg, ancienne commune de ..., section ..., au lieu-dit « ... », pour un prix de vente total de ... Luf.

Conformément à ce compromis de vente, deux acomptes de respectivement de ... Luf et de ... Luf furent payés à Monsieur ... et à Madame ... durant l'année fiscale 2000.

Par acte notarié du 23 août 2001, les consorts ... constituèrent une société civile immobilière dénommée ..., désignée ci-après par « la SCI ... ».

Par acte notarié du 16 septembre 2004, les consorts ..., en leurs qualités d'associés de la SCI ..., augmentèrent le capital social de ladite société en apportant en nature le prédit terrain ayant fait l'objet du compromis de vente du 23 mai 2000.

En date des 10 décembre 2004, 6 et 31 janvier 2005, la SCI ... céda un total de 879,034 millièmes du prédit terrain à différents acquéreurs.

En date du 26 octobre 2005, le bureau d'imposition Luxembourg ... de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... et de Madame ..., les deux étant imposés collectivement, le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année fiscale 2000, en précisant que l'imposition différerait de la déclaration d'impôt suivant le détail décrit dans un courrier du préposé du bureau d'imposition du 16 septembre 2005 et retenant notamment, sous la rubrique « *revenus nets de capitaux mobiliers* », un revenu net provenant de capitaux mobiliers de l'ordre de ... Luf, et, sous la rubrique « *revenus nets divers* », un montant de ... Luf touché comme acompte pour la vente du terrain précité sis ... suivant compromis de vente du 23 mai 2000.

Par courrier du 18 mai 2006, l'expert comptable ... s'adressa au nom de Monsieur ... au bureau d'imposition au sujet du bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année 2000, en concluant son courrier dans les termes suivants : « *mon client vous saurait gré de bien vouloir tenir compte des explications vous fournies et de faire redresser l'imposition contestée* ».

En date du 14 mars 2007, le bureau d'imposition Luxembourg ... de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'égard de la SCI ... un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives visant l'année fiscale 2004, retenant un bénéfice total de cession d'un montant de ... EUR et définissant la quote-part de Monsieur ... dans ledit bénéfice de cession au montant de ... EUR et celle de Madame ... au montant de ... EUR.

Par courrier du 19 avril 2007, Monsieur ... et Madame ... introduisirent auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une demande de remise gracieuse sur base du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », par rapport au bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000.

A défaut de déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, le bureau d'imposition émit en date du 23 septembre 2009 à l'égard de Monsieur ... et de Madame ..., le bulletin de l'impôt sur le revenu visant l'année fiscale 2004, en précisant qu'à défaut de déclaration d'impôt les revenus avaient été taxés et en retenant notamment, sous la rubrique

« *revenus nets divers* », un montant total de ... EUR et, sous la rubrique « *revenus net de capitaux mobiliers* », un montant de ... EUR.

Par courrier du 24 novembre 2009, Monsieur ... s'adressa au directeur pour lui remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2004 et demanda le redressement de son imposition.

Par décision du 10 novembre 2010, répertoriée sous le n° ..., le directeur ramena l'impôt dû pour l'année 2004 au montant de ... EUR et renvoya le dossier au bureau d'imposition. Ladite décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 26 novembre 2009 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 23 septembre 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 5 août 2010, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), restée sans réponse de la part du réclamant ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir soumis à l'imposition par voie de taxation pour l'année litigieuse ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C7444 du 21.5.1993) ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante n'ayant réservé aucune suite aux mandements, aux sommations-astreintes et aux décisions liquidant les astreintes, l'invitant à chaque fois à remettre la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause, le bureau d'imposition avait dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que « La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. administratif 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pasicrisie administrative. 2006, V° Impôts n° 340 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 341 et autres références y citées). La taxation d'office ne

constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 344). » ;

Considérant que le § 217 AO constitue la base légale de la taxation, c'est-à-dire le moyen qui permet au bureau d'imposition qui a épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt, à laquelle les contribuables ne peuvent guère se soustraire (cf. Jean OLINGER, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, in études fiscales n° 81-85, novembre 1989, n°190, page 117 et trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 272 et autre référence y citée) ;

Que la taxation ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. Jean OLINGER, ibidem et trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2003, V° Impôts, n° 275) ;

Considérant que l'instruction du dossier a révélé que la manière de procéder à la taxation du revenu imposable par le bureau d'imposition ne donne pas lieu à critique ;

Considérant que le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur le revenu imposable ; que c'est par la consécration du principe du réexamen intégral et d'office de l'imposition litigieuse dans les dispositions combinées des §§ 204, 243 et 244 AO que le législateur a exprimé sa volonté qu'aucun impôt que celui qui est légalement dû ne puisse être réclamé au contribuable; que rien ne s'oppose donc à ce que le réclamant présente dans le cadre de sa réclamation des éléments nouveaux, sous réserve d'abattements ou de bonifications à accorder sur demande, tendant à apporter des modifications à sa déclaration d'impôt ;

Considérant, qu'en l'espèce, le réclamant a demandé le redressement de l'imposition litigieuse sur base des données concernant ses revenus et dépenses, couchées sur un formulaire de déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année en cause et de certaines pièces justificatives, annexées à sa lettre de réclamation ;

Considérant que s'il est loisible au contribuable, sous l'empire de la loi générale des impôts, de s'opposer à une surtaxe, il lui incombe toutefois d'infirmer la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de mieux asseoir l'impôt ; qu'en l'espèce, le réclamant a notamment remis des formulaires modèle 190 F pour déclarer ses revenus provenant de la location de propriétés bâties, des certificats bancaires, attestant les prêts, contractés pour financer l'acquisition respectivement la mise en état de divers immeubles et les primes d'assurances payées; qu'il a également versé un certificat du Centre commun de la sécurité sociale documentant les sommes exposées pour frais de domesticité et susceptibles de donner lieu à un abattement de revenu imposable conformément au règlement grand-ducal du 31 décembre 1998, portant exécution de l'article 127, alinéa 6 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.);

Considérant que si toutes ces pièces versées constituent autant de preuves de la nature et du montant de ces dépenses, susceptibles d'influer sur l'assiette de l'impôt de l'année litigieuse, il n'en reste pas moins que le réclamant n'a pas présenté le total de ses revenus provenant de capitaux mobiliers que le bureau d'imposition avait déjà dû évaluer par estimation conformément au § 217 AO, en l'absence de données vérifiables ;

Considérant toutefois que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués le cas échéant par le réclamant (§ 243 alinéa 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 alinéa 1^{er} AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

Que dans le cadre de cette obligation, il avait invité le réclamant en date du 5 août 2010 à indiquer le total de ses revenus provenant de capitaux mobiliers étant donné qu'il avait à sa disposition un capital important suite à la réalisation d'un bénéfice de cession ;

Considérant que le réclamant n'a donné aucune suite à ce mandement de sorte que ses revenus de capitaux n'ont pas été documentés par les documents probants ;

Considérant qu'en cas de comportement négligent d'un contribuable, les conséquences désavantageuses qui sont susceptibles d'en résulter ne sauraient être imputées qu'au contribuable lui-même, étant entendu que la procédure d'investigation fiscale, dominée par le principe de l'examen et de l'instruction d'office des cas d'imposition (§ 204 (1) AO) et qui tend à garantir aussi bien la légalité que l'égalité de l'imposition, ne peut être réduite à une acceptation pure et simple des données que le réclamant présente au directeur sans y joindre la preuve d'éléments essentiels ; qu'en l'espèce, le réclamant a omis de fournir des données essentielles afin d'établir, autrement, ses revenus de capitaux ;

Considérant d'autre part que pour autant que les pièces justificatives et les documents suppléés à cette fin en cours d'instance par le réclamant ne soient pas, en principe, contredits par les faits et circonstances de l'affaire, il y a lieu d'adapter la taxation litigieuse en conséquence ; que néanmoins les abattements pour charges extraordinaires ne sont accordés que sur demande; que le contribuable doit attirer l'attention du bureau d'imposition sur les faits dont il espère un allègement d'impôt; que si la demande n'est ni une manifestation de volonté ni une formalité mais une allégation au sens des charges de procédure, en revanche elle doit être antérieure au bulletin d'impôt et ne peut plus être suppléée au contentieux;

Considérant également que si d'un côté le réclamant a prouvé suffisamment, en partie, l'existence d'un écart significatif entre les revenus soumis à l'impôt fixé à travers le bulletin litigieux, établi par voie de taxation, et les revenus réels de l'année 2004, par contre, il a omis de répondre au mandement du directeur des contributions l'invitant à documenter ses revenus de capitaux, obtenus au cours de l'année litigieuse ;

Qu'il y a dès lors lieu de confirmer, sur ce point, l'imposition effectuée par le bureau d'imposition, le directeur des contributions s'étant trouvé inhibé à poursuivre son instruction aux fins du réexamen intégral du bulletin attaqué ;

Considérant par ailleurs que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742 ; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

réformant,

ramène l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2004, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour l'imputation des retenues. (...) ».

En date du 17 novembre 2010, le bureau d'imposition émit à l'égard des époux ...-... un bulletin de l'impôt sur le revenu rectifié suite à la prédite décision directoriale, maintenant le revenu net de capitaux mobiliers et les revenus nets divers, tels que retenus dans le bulletin initial du 23 septembre 2009, mais en retenant que les revenus nets divers d'un montant de ... EUR étaient à imposer au taux spécial comme revenus extraordinaires.

Par décision du 7 janvier 2011, répertoriée sous le n° ..., le directeur rejeta la demande de remise gracieuse formulée par les époux ... en date du 19 avril 2007 par rapport à l'imposition de l'année 2000, dans les termes suivants :

« Vu la demande présentée le 23 avril 2007 par Maître Jean-Luc SCHAUS, établi à L-2540 Luxembourg, 14, rue Edward Steichen au nom des époux ...-..., demeurant à L-..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse ;

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;

Considérant que la demande tend à la rectification de l'imposition de l'année 2000 au motif que le bureau d'imposition aurait attribué à tort des revenus divers et des revenus sur capitaux mobiliers aux requérants ;

Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant que l'imposition en cause est coulée en force de chose décidée ;

Force est de constater que le moyen invoqué dans la demande s'analyse en une contestation de la légalité de l'impôt, étrangère en tant que tel à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.20.99 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;

Considérant que la demande gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai en matière contentieuse ou déclencher un réexamen d'office ;

Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait dans le présent cas être admise, faute de motivation dans ce sens ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ;

PAR CES MOTIFS,

DÉCIDE :

La demande en remise gracieuse est rejetée. (...) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 février 2011, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ont fait introduire un recours contentieux tendant, suivant le dispositif de la requête introductive d'instance, principalement à la réformation, d'une part, de la décision du directeur du 7 janvier 2011 rendue en matière gracieuse « *en accueillant la demande en réduction de l'impôt relatif au « revenu net divers » de Luf ...* », et, d'autre part, du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année fiscale 2004 et de la décision du directeur du 10 novembre 2010 rendue sur réclamation « *en accueillant la demande en suppression [du] « revenu net provenant de capitaux mobiliers »* », et, subsidiairement, à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 et de la décision du directeur du 10 novembre 2010 sur réclamation « *en accueillant la demande en suppression « revenu net provenant de capitaux mobiliers »* » et « *en accueillant la demande en compensation (déduction) de l'impôt déjà payé pour l'année 2000 au titre de « revenus nets divers »* ». Subsidiairement, ils demandent l'annulation des mêmes décisions.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours, d'une part, au motif qu'il est dirigé contre deux décisions directoriales qui ne seraient pas connexes et qui n'auraient aucun fondement commun, tout en soulignant que la voie gracieuse suivant le paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », serait contraire au contentieux de la légalité de l'impôt, et, d'autre part, au motif que la requête introductive serait contraire à l'article 1^{er} de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives puisque les faits et moyens ne seraient pas clairement exposés. Le délégué conclut encore à l'irrecevabilité du recours en annulation.

Par avis du 28 novembre 2011, le tribunal a encore soulevé d'office la question de la recevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 et pour autant qu'il est introduit par Madame ... dans la mesure où celle-ci n'a pas introduit une réclamation devant le directeur.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 10 novembre 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996, précitée, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur rendue en matière de remise gracieuse d'impôts, de manière que le tribunal est encore compétent pour statuer sur le recours en réformation pour autant qu'il est dirigé contre la décision directoriale du 7 janvier 2011.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Cependant en vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'il est introduit directement contre ledit bulletin (cf. trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10357 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 664).

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a pris position en date du 10 novembre 2010 suite à la réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, le recours est à déclarer irrecevable pour autant qu'il est dirigé directement contre ledit bulletin de l'impôt.

Quant au moyen d'irrecevabilité invoqué par le délégué du gouvernement et fondé sur une violation de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, il convient de rappeler qu'en vertu de cette disposition, la requête introductive doit contenir notamment l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, ainsi que l'objet de la demande.

Il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. L'*exceptio obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne d'une nullité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense (cf. trib. adm. 4 avril 2000, n° 11554 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Procédure contentieuse, n° 370).

Force est de constater qu'en l'espèce, les décisions critiquées se dégagent à suffisance du dispositif de la requête introductive d'instance. Pareillement, la requête introductive contient un exposé des faits. Enfin, quant aux moyens invoqués à l'appui du recours, il se dégage des termes de la requête introductive que par rapport à la décision gracieuse, les époux ... invoquent, d'une part, une rigueur objective en faisant état d'une double imposition d'un même revenu au titre des années fiscales 2000 et 2004 et, d'autre part, d'une contradiction entre la décision gracieuse du directeur et celle rendue sur réclamation qui aurait implicitement accepté leur argumentation exposée à l'appui de leur demande de remise gracieuse. Par rapport à la décision sur réclamation, ils invoquent un double grief, à savoir ils incriminent une double imposition au titre des années fiscales 2000 et 2004 et ils contestent l'existence du revenu net provenant de capitaux tel que taxé par le bureau d'imposition. Il s'ensuit que la requête introductive répond aux conditions de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999. A cela s'ajoute que le délégué du gouvernement a pris position dans le cadre de son mémoire en réponse par rapport à la requête introductive d'instance, de sorte qu'il n'a pas pu se méprendre sur l'objet du recours introduit et sur les moyens développés. Il s'ensuit que le moyen fondé sur une violation de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999 doit être rejeté comme étant non fondé. Cette conclusion n'est pas éternuée par l'affirmation du délégué du gouvernement que les époux ... n'auraient pas pris position par rapport aux motifs exposés dans la décision directoriale du 10 novembre 2010, ce reproche ayant davantage trait à la question de la pertinence des moyens invoqués par rapport à ladite décision qu'à celle de l'exposé des moyens.

Quant au moyen d'irrecevabilité fondé sur le constat d'une confusion dans une même requête de recours dirigée contre deux décisions prises par le directeur dans le cadre de deux procédures ayant des objets opposés, il convient de rappeler que s'il est vrai que, par exception au principe suivant lequel tout recours doit être introduit par requête séparée, le demandeur est autorisé à déférer différentes demandes dans une même requête, il n'en demeure pas moins qu'un tel recours cumulé n'est possible que dans la mesure où les demandes en cause portent, par leur objet, sur la même situation en fait, qu'elles présentent un lien de connexité suffisamment étroit et qu'il est dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de les juger par une seule et même décision du tribunal. Il échet également de souligner dans ce contexte que l'objet d'une action en justice est constitué par le résultat que la partie demanderesse entend obtenir.

En l'espèce, la requête est dirigée cumulativement contre une décision directoriale prise sur le fondement du paragraphe 228 AO suite à une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année fiscale 2004 et contre une décision directoriale rendue sur le fondement du paragraphe 131 AO suite à une demande de remise gracieuse visant l'année fiscale 2000.

Il est certes vrai qu'une demande de remise gracieuse, et partant également un recours contentieux dirigé contre le refus de faire droit à une telle demande, s'analyse exclusivement en une pétition par le contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne saurait comporter par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette et que le recours dirigé contre une décision sur réclamation a pour but de mettre en cause la légalité d'un bulletin d'impôt, soit deux objectifs diamétralement opposés. Néanmoins, il convient de relever qu'en l'espèce, les contestations des époux ... sont liées à des faits, respectivement une question commune, à savoir la perception de sommes suite à la cession d'un terrain et le traitement fiscal de ces sommes et reposent, du moins en partie, sur l'affirmation des demandeurs que pour les deux années fiscales litigieuses un même revenu aurait fait l'objet d'une double imposition. Indépendamment du bien-fondé de cette argumentation, le tribunal est amené à retenir l'existence d'un lien de connexité suffisant entre les deux décisions déferées, de sorte que le recours a pu viser les deux décisions en même temps. Il s'ensuit que le moyen d'irrecevabilité fondé sur un défaut de lien de connexité entre les deux décisions déferées est à rejeter pour ne pas être fondé.

Quant à la recevabilité du recours dirigé contre la décision directoriale du 10 novembre 2010 pour autant qu'il est introduit par Madame ..., le tribunal constate que la réclamation du 24 novembre 2009 a été signée seulement par Monsieur ... et il se dégage du libellé de ladite lettre que c'est seulement ce dernier qui a entendu introduire une réclamation.

Or, un recours dirigé contre une décision du directeur est irrecevable *omisso medio* si le bulletin dressé par le bureau d'imposition et les contestations formulées n'ont pas été soumis préalablement pour examen et décision au directeur.

Il s'ensuit que dans la mesure où Madame ... ne justifie pas avoir réclamé auprès du directeur, son recours dirigé contre la décision directoriale du 10 novembre 2010 introduit auprès du tribunal administratif est à déclarer irrecevable *omisso medio*.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est à déclarer recevable, pour avoir par ailleurs été introduit dans le délai de la loi, pour autant qu'il est dirigé par Monsieur ... et par Madame ... contre la décision du directeur du 7 janvier 2011 rendue en matière de remise gracieuse et pour autant qu'il est dirigé par Monsieur ...

contre la décision du directeur du 10 novembre 2010 rendue sur réclamation. Ledit recours est à déclarer irrecevable pour le surplus.

D) Quant au recours pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 7 janvier 2011 rendue sur demande de remise gracieuse.

A l'appui de leur recours, les demandeurs font état d'une rigueur objective en soutenant que bien que le bulletin de l'impôt visant l'année 2000 tirerait sa légalité de sa force de chose décidée, la conséquence objective de son application résulterait dans une double imposition économique, résultat qui serait contraire à l'intention du législateur, soucieux d'empêcher la double imposition d'un même revenu. Les demandeurs ajoutent que même si à la base la situation de fait critiquée en l'espèce trouverait son origine dans une fausse application de la loi fiscale, la situation serait profondément inéquitable puisqu'elle résulterait dans une double imposition économique.

D'autre part, les demandeurs font état d'une contradiction entre la décision du directeur prise sur réclamation en date du 10 novembre 2010 et celle du directeur rendue sur réclamation en date du 7 janvier 2011. A cet égard, ils font ainsi valeur que les années fiscales 2000 et 2004 ne sauraient être dissociées puisque le reproche invoqué résiderait justement dans une double imposition. En l'occurrence, la décision du directeur du 7 janvier 2011 violerait l'autorité de la chose décidée tirée de sa décision du 10 novembre 2010, bien que la loi fiscale ne prévoie la remise en cause d'une décision antérieure qu'en cas d'apparition de faits nouveaux. Dans ce contexte, les demandeurs font valoir que la décision du directeur du 10 novembre 2010 supposerait implicitement mais nécessairement que celui-ci ait accepté leur demande en remise d'impôts visant l'année 2000 puisqu'il aurait taxé un revenu comme si ce revenu n'avait jamais été taxé auparavant, en confirmant l'imposition de l'ensemble de la plus-value au demi taux global sans prendre en compte le bulletin de l'année 2000. Or, le directeur ne pourrait changer sa décision que dans les cas limitativement énumérés au paragraphe 222 AO, et entre le 10 novembre 2010 et le 7 janvier 2011, il n'y aurait pas eu de « *neue Tatsachen oder Beweismittel* » au sens de ladite disposition. Les demandeurs invoquent encore le paragraphe 94 AO suivant lequel les décisions administratives à caractère individuel ne pourraient être retirées ou modifiées qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux. Or, en l'espèce, un tel consentement du contribuable n'existerait pas. En guise de conclusion, ils affirment que dans la mesure où le directeur aurait ainsi dans sa décision du 10 novembre 2010 accepté la position exposée par les demandeurs dans leur recours gracieux, à savoir que la plus-value sur la cession de l'immeuble aurait dû être imposée en une seule fois sur base de l'article 133 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), il aurait violé l'autorité de la chose décidée.

Aux termes du paragraphe 131 AO, « *sur demande justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable (...)* ».

Il résulte du paragraphe 131 AO, précité, qu'une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité (cf. trib. adm. 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas. adm.

2010, V° Impôts, n° 391). Néanmoins, la légalité de la perception de l'impôt ne peut pas être contestée dans le cadre d'une demande fondée sur le paragraphe 131 AO.

En l'espèce, le directeur a rejeté la demande de remise gracieuse en retenant que l'imposition des revenus visant l'année fiscale 2000 est coulée en force de chose décidée et que le moyen invoqué à la base de la demande s'analyse en réalité en une contestation de la légalité de l'impôt, pourtant inadmissible dans le cadre d'une demande de remise gracieuse.

A l'appui de leur recours, les demandeurs invoquent une rigueur objective, en ce que le paiement de l'impôt fixé dans le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2000 conduirait à une double imposition d'un même revenu, à savoir les avances touchées sur la cession du terrain précité, revenu qui aurait également été imposé pour l'année fiscale 2004. Tout en soutenant que la situation de fait trouverait son origine dans une fausse application de la loi fiscale qui néanmoins aurait acquis autorité de chose décidée, ils font valoir que la rigueur objective se refléterait par l'existence d'une situation inéquitable consistant dans une double imposition d'un même revenu.

Il convient de prime abord de relever qu'à l'appui de leur demande du 19 avril 2007, les demandeurs avaient sollicité la remise gracieuse pour l'impôt retenu par rapport à deux catégories de revenus, à savoir une plus-value dégagée par la vente du terrain litigieux et un revenu de capitaux mobiliers. Or, à l'appui de leur recours, les demandeurs se sont limités à invoquer des moyens par rapport à l'imposition d'une plus-value, de sorte que l'analyse du tribunal ne portera que sur la question de l'existence d'une rigueur objective par rapport à la perception de l'impôt sur cette plus-value.

Il y a rigueur objective si l'application de la loi fiscale conduit objectivement à un résultat inéquitable, contraire à l'intention du législateur en la matière (cf. en ce sens trib. adm. 25 novembre 1998, n° 10364 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 392), sans cependant que le contribuable puisse être admis à remettre en cause de manière indirecte à travers une demande de remise gracieuse la légalité de l'impôt retenu dans un bulletin de l'impôt qu'il a omis de contester endéans les délais et au moyen des procédures prévues à cet effet par le législateur.

La qualification de l'existence d'une rigueur objective implique que le tribunal examine si le bureau d'imposition a fait une application *a priori* correcte de la loi fiscale qui, le cas échéant, a conduit à un résultat inéquitable susceptible de tomber dans le champ d'application du paragraphe 131 AO ou si, au contraire, il a fait une application erronée de la loi fiscale, situation qui en principe n'est pas susceptible de tomber dans le champ d'application du paragraphe 131 AO, le contribuable disposant de voies de recours propres pour remettre en cause la légalité de l'impôt. En d'autres termes, il appartient au tribunal de déterminer si la situation prétendument inéquitable est générée par une application correcte de la loi ou si elle résulte au contraire d'une fausse application de la loi que le contribuable a cependant omis de faire sanctionner par les voies de recours prévues à cet effet.

Face à l'affirmation du directeur que les demandeurs ne font en réalité que remettre en cause la légalité de l'impôt et partant l'application correcte de la loi, le tribunal est amené à retenir que les demandeurs, au-delà de l'affirmation générale qu'ils auraient été imposés deux fois pour le même revenu pendant les deux années fiscales litigieuses, restent en défaut de lui soumettre les éléments nécessaires afin d'admettre que cette circonstance n'est pas le résultat d'une application erronée de la loi. Bien au contraire, il se dégage des termes de la demande de remise gracieuse que les demandeurs reprochent justement au bureau d'imposition une fausse application de la loi.

Il s'ensuit que les contestations des demandeurs fondées sur une double imposition d'un même revenu, eu égard aussi aux motifs invoqués dans la lettre du 19 avril 2007 dans laquelle ils contestent que les avances touchées en 2000 s'analysent comme un revenu, respectivement concluent à l'application de l'article 99ter LIR, voire contestent le quantum de l'impôt retenu, se résument en réalité à la contestation de la légalité de l'impôt.

Les demandeurs contestant la légalité de l'impôt, le tribunal ne peut que retenir qu'ils n'ont pas justifié que les conditions du paragraphe 131 AO sont remplies, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a déclaré leur demande de remise gracieuse comme étant non fondée.

C'est encore à tort que les demandeurs soutiennent que le directeur aurait violé l'autorité attachée à sa propre décision prise sur réclamation. En effet, contrairement à ce qui est soutenu par les demandeurs, la seule circonstance que le directeur a rejeté leur réclamation n'implique pas qu'il ait implicitement mais nécessairement admis que les conditions de la remise gracieuse sont remplies, non seulement en raison du fait que le directeur dans sa décision du 10 novembre 2010 a statué dans une procédure étrangère à la matière de la remise gracieuse et par rapport à une année fiscale différente, mais surtout en raison du fait que dans la réclamation par laquelle le directeur a été saisi, la question de l'imposition des plus-values dégagées par la vente du terrain litigieux que ce soit pour l'année fiscale de 2000 ou que ce soit pour l'année 2004 n'a pas été abordée, de sorte que le directeur ne pouvait raisonnablement entériner une argumentation des demandeurs qui ne lui a même pas été soumise.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours pour autant qu'il vise la décision du directeur du 7 janvier 2011 est à rejeter comme étant non fondé.

II) Quant au recours pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 10 novembre 2010 rendue sur réclamation

Par rapport à la décision du directeur du 10 novembre 2010, les demandeurs, en se prévalant du moyen tiré d'une double imposition, formulent à titre subsidiaire une demande en déduction de l'impôt visant l'année 2004 du montant à payer à titre de l'impôt pour l'année fiscale 2000.

En ce qui concerne la taxation d'un revenu net provenant de capitaux mobiliers visant l'année 2004 d'un montant de ... €, les demandeurs contestent avoir touché un tel revenu, tout en faisant valoir qu'ils ne pourraient pas prouver un fait négatif, en se prévalant pour le surplus d'une jurisprudence suivant laquelle la charge de la preuve serait partagée entre l'administration et le contribuable.

Quant à l'imposition de la plus-value dégagée par la vente du terrain litigieux et la question corrélative d'une éventuelle double imposition, force est de constater que les moyens mis en avant par le demandeur ont trait à l'imposition d'une plus-value dégagée par la vente du terrain litigieux par la SCI ..., plus-value dont une part lui a été attribuée à travers le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives émis le 14 mars 2007 qui dans la suite a été reprise dans son bulletin individuel. Ces contestations ont en réalité trait à la fixation du montant de la plus-value effectuée par le bureau d'imposition compétent dans le prédit bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives. Or, en vertu du paragraphe 232 (2) AO, le contribuable ne peut critiquer son bulletin individuel par des moyens ayant trait aux bases retenues dans un bulletin séparé et en commun et repris dans ce

bulletin individuel. Il s'ensuit que dans le cadre du présent recours, le demandeur n'est pas fondé à contester l'imposition retenue dans son bulletin individuel par des moyens ayant trait aux bases d'imposition retenues dans le bulletin séparé et en commun émis à l'égard de la SCI

Quant aux contestations du demandeur en rapport avec l'imposition de revenus nets provenant de capitaux, celles-ci se résument à la contestation de l'existence de tels revenus, au constat de l'impossibilité d'établir un fait négatif et à la citation d'une jurisprudence dont le demandeur semble vouloir déduire que la charge de la preuve ne reposerait pas exclusivement sur les épaules du contribuable.

Il convient de rappeler qu'en l'espèce, la taxation du revenu net provenant de capitaux mobiliers est le fruit d'une taxation d'office effectuée par le bureau d'imposition à défaut pour le demandeur d'avoir remis une déclaration d'impôt pour l'année 2004.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler que le paragraphe 217 AO dispose que :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts n° 469 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte par l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts n° 470 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents.

Il est constant que le demandeur n'a pas déposé de déclaration pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2004. Il se dégage encore de la décision du directeur, qui n'est pas autrement contestée à cet égard par le demandeur, qu'en date du 5 août 2010, le demandeur a été invité à indiquer le total de ses revenus provenant de capitaux mobiliers eu égard au fait qu'il avait à sa disposition un capital important suite à la réalisation d'un bénéfice de cession et que le demandeur n'a donné aucune suite à cette lettre.

Dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – sur le fondement du paragraphe 243 AO, le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt. Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

D'un autre côté, il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré des rappels infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt.

Force est au tribunal de constater qu'en l'espèce, à l'appui de sa réclamation, le demandeur s'est limité à remettre la déclaration visant l'année fiscale litigieuse et à demander le redressement de son imposition, sans fournir des indications ou des pièces au sujet de l'existence ou non de revenus provenant de capitaux mobiliers. Dans la suite, face à la demande du directeur de fournir des précisions quant à l'existence de revenus provenant de capitaux mobiliers, impliquant la question de l'affectation du capital touché suite à la réalisation d'un bénéfice de cession, le demandeur n'a fourni ni explication, ni pièce au directeur.

Eu égard au fait que la charge de la preuve incombe au contribuable qui a fait l'objet d'une taxation d'office d'établir que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt, c'est à bon droit que le directeur a retenu que le demandeur n'a fourni aucune preuve de nature à faire admettre l'absence de revenus provenant de capitaux mobiliers, malgré l'existence d'un capital important à la disposition du demandeur.

Le tribunal constate encore que dans le cadre de la présente instance, le demandeur n'a pas fourni davantage d'explications ou de pièces, mais s'est limité à contester l'existence de revenus provenant de capitaux mobiliers.

S'il est vrai qu'il est impossible de prouver un fait négatif, tel que le soutient le demandeur, il n'en reste pas moins que ce dernier avait la possibilité d'étayer ses contestations plus particulièrement par des explications quant à l'affectation du capital à sa disposition.

Dans ces conditions, le tribunal ne peut que retenir que les éléments fournis par le demandeur sont, en l'état actuel du dossier et au regard des contestations de la partie étatique, insuffisants pour établir la réalité de son affirmation qu'il n'aurait touché aucun revenu provenant de capitaux mobiliers.

Il s'ensuit que le recours en réformation est à déclarer non fondé pour autant qu'il est dirigé contre la décision du directeur du 10 novembre 2010.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare compétent pour statuer sur le recours en réformation introduit à titre principal contre les décisions du directeur du 10 novembre 2010 et 7 janvier 2011 ;

déclare ledit recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu l'année 2004 ;

déclare ledit recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé par Madame ... contre la décision du directeur du 10 novembre 2010 ;

pour le surplus, reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 18 janvier 2012 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 19.01.2012

Le Greffier du Tribunal administratif